

ÜNİVERSİTELERDE FAALİYET MALİYETLERİNİN AKADEMİK ZAMAN MUHASEBESİ ARACILIĞI İLE HESAPLANMASI*

Doç. Dr. Ahmet Cemkut BADEM^a

Örnek Olay (Vak'a) Tahlili
(Case Analysis)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi*
Nisan 2018; Özel Sayı: 24-54

ÖZ

Avrupa Üniversiteler Birliği (EUA-European University Association), Avrupa için güçlü üniversiteler hedefi ve Avrupa Birliği 7. Çerçeve Programı çerçevesinde “Avrupa üniversitelerinin modernizasyon çalışmaları- Tam Maliyetleme” adı altında (EUIMA-European Universities Implementing Their Modernisation Agenda- Full Costing) bir uygulama projesi başlatmış, proje Avrupa Üniversiteler Birliği internet sayfasında üniversitelerin tüm faaliyetlerinin ve araştırmalarının tam maliyetlerinin en iyi şekilde belirlenmesine yardım edecek çalışmalar projesi” şeklinde tanımlanmıştır (www.eua.be).

Bu makalenin amacı üniversitelerde gerçekleştirilen faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanabilmesi için Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) yöntemine uygun olarak gerçekleştirilebilecek maliyet hesaplamasına örnek oluşturmaktır. Hesaplama yönteminin eksik, geliştirilebilir, hatalı yönleri olabilmekle birlikte, güdülen asıl amaç, faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması gereğine dikkat çekebilmek ve Türkiye üniversitelerinde, birçok Avrupa üniversitesinde gerçekleştirilen FTM uygulamasının farkındalığını oluşturmaya katkı sağlamaktır.

Anahtar Sözcükler: Üniversitelerin Faaliyet Maliyetleri, Akademik Zaman Muhasebesi, Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme.

JEL Kodları: M410, M497.

CALCULATION OF ACTIVITY COSTS IN UNIVERSITIES THROUGH ACADEMIC TIME ACCOUNTING

ABSTRACT

The EUA-European University Association has launched an implementation project under the name "European Universities Implementing Their Modernization Agenda" (EUIMA-European Universities) under the framework of the 7th Framework Programme of the European Union for the strongest universities in Europe. The project is described on the web site of the European Union of Universities as "a project that will help to determine the full cost of all the activities of universities and their research"(www.eua.be).

* Bu makale, 13-17 Aralık 2017 tarihinde Erzurum'da düzenlenen 4.Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Kongresinde sunulmuş olan özet bildirinin genişletilmiş tam metnidir.

^a Kocaeli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, E-posta: cembadem@kocaeli.edu.tr, ORCID: [http:// orcid.org/ 0000-0001-5691-5742](http://orcid.org/0000-0001-5691-5742) (Sorumlu yazar; Correspondent author)

The purpose of this article is to form an example of the cost calculation that can be carried out in accordance with the Activity Based Costing (ABC) methodology in order to calculate the full costs of the activities carried out in the universities. Although the calculation method may be incomplete, improvable, and misleading, the main motive is to draw attention to the calculation of the costs of the activities and to contribute to the awareness of ABC implementation at many European universities in Turkish Universities.

Keywords: Activity Costs of Universities, Academic Time Accounting, Time Based Activity Based Costing Method.

JEL Codes: M410, M497.

1. GİRİŞ

Avrupa Üniversiteler Birliği (EUA-European University Association), Avrupa için güçlü üniversiteler hedefi ve Avrupa birliği 7. Çerçeve Programı çerçevesinde “Avrupa üniversitelerinin modernizasyon çalışmaları- Tam Maliyetleme” adı altında (EUIMA- European Universities Implementing Their Modernisation Agenda- Full Costing) bir uygulama projesi başlatmış, 2008 yılından itibaren birçok ülkede bu uygulama için çalıştaylar düzenlenmiştir.

Başlangıç çalıştaylarında bu çalışma birçok üniversitede araştırma projelerinin tam maliyetlerinin hesaplanması olarak anlaşılmış ve bu yönde çalışmalar yapılmış ancak daha sonra süreç üniversitelerde tüm faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanması noktasına gelmiştir.

Nihayetinde proje Avrupa Üniversiteler Birliği internet sayfasında “üniversitelerin tüm faaliyetlerinin ve araştırmalarının tam maliyetlerinin en iyi şekilde belirlenmesine yardım edecek çalışmalar projesi” şeklinde tanımlanmıştır (www.eua.be).

Çalışmanın ikinci bölümünde üniversitelerde maliyet bilgisinin önemi üzerinde durulmuş, üçüncü bölümde tam maliyetleme kavramı faydaları, Avrupa ve Türkiye uygulamaları ve hesaplama yöntemi açısından incelenmiştir. Dördüncü ve son bölümle üniversite faaliyet maliyetlerinin hesaplanmasında akademik zaman muhasebesi yoluyla hesaplama önerisi geliştirilmiştir.

2. ÜNİVERSİTELER AÇISINDAN MALİYET BİLGİSİNİN ÖNEMİ

Avrupa Üniversitelerinde çeşitli nedenlerle tam maliyetleme uygulamasına geçilmiştir. Bu nedenler aşağıda kısaca özetlenmiştir (Estermann, 2010);

- Küreselleşme neticesinde artan yüksek öğretim ve araştırma faaliyetleri,

- Artan nüfus neticesinde yüksek öğretim talebinde artış,
- Ekonomik ve teknolojik gelişmeler neticesinde üniversitelerden talep edilen araştırma projelerinde artış
- Üniversitelerin araştırma ve eğitim maliyetlerinde artış,
- Avrupa ülke ekonomilerinde baş gösteren ve uzun dönemdir devam eden ekonomik durgunluktan kaynaklı kamu harcamalarında zorunlu azalış ve bunun yükseköğretime yansımaları

Yukarıda sayılan nedenlerden sonucusu birçok ülke ekonomisinde kamu harcama türlerinin sorgulanmasını gerektirmiştir. Litvanya, İtalya, Yunanistan, İngiltere, İrlanda, Romanya, Polonya, Çek Cumhuriyeti gibi ülkelerde yükseköğretim harcamalarında önemli bütçe kesintileri yapılmıştır (Estermann, 2010). Yükseköğretimde bu kaynak daralması maliyetlerin sorgulanmasını ve faaliyetlerin verimliliğinin ölçülmesini gerektirmiş, finansal sürdürülebilirliğin sağlanması için birçok üniversite muhasebe sistemlerini yenileyerek, etkin maliyet muhasebesi araçlarını kullanmaya başlamıştır.

Tam maliyetleme anlayışı üniversitelere tüm faaliyetlerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması olanağını sunarak maliyet bilincinin oluşturulmasına katkı verecek ve faaliyetlerin gerektireceği fonların sağlanmasında fon sağlayıcılara gerçek bilginin iletilmesini sağlayacak, böylece finansal sürdürülebilirlik hedefi gerçekleştirilecektir. Tam maliyetleme anlayışı üniversitelere hangi kanallara nasıl harcama yaptıklarını gösterme şansını vererek faaliyetlerin gerçek maliyetlerini şeffaf bir şekilde hesaplamak suretiyle başta devlet olmak üzere fon sağlayıcılarla üniversite arasında hesap verilebilirlik ilişkisinin güçlenmesine katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte tam maliyetleme anlayışı eğitim ve araştırma gibi farklı faaliyetlerin fiyatlama kararlarına düzgün bir veri tabanı oluşturmak suretiyle üniversitelerin bu alanlarda ilişki kurdukları kişi ve kuruluşlarla pazarlık pozisyonunun güçlenmesine yardımcı olacaktır. Bununla birlikte bu anlayış üniversitelerin stratejik hedef, vizyon ve misyonlarının gerçekleştirilmesi noktasında ihtiyaç duyulan maliyet bilgisi veri tabanı gereksinimini de karşılamış olacaktır (Esterman & Claeys-Kulik, 2013: 9).

Yükseköğretimde tam maliyet yöntemi uygulamasında “Tam Maliyetleme” kavramı terminolojik olarak birçok farklı unsurdan etkilenilmiştir. Bunlar özellikle Avrupa birliği 6. ve 7. çerçeve programları, maliyet ve yönetim muhasebesi teorileri, İngiltere TRAC uygulamasıdır (EUA, 2008: 6-7)

Aslında üniversitelerde eğitim, araştırma ve diğer faaliyetlerin tam maliyetinin hesaplanmasında kapsam oldukça geniş tutulmuş, neredeyse

üniversite bünyesinde harcanan tüm parasal değerlerin bir şekilde bu faaliyetlere yüklenmesi gereği üzerinde durulmuştur. Burada katlanılan fedakârlıklar ve tüketilen değerlerin doğrudan hizmet üretim faaliyetine etki edip etmediklerinden ziyade dolaylı yoldan da olsa faaliyetlere bir şekilde yüklenmesi önemlidir.

Üniversiteler açısından maliyet bilgisi, araştırma projelerinin fiyatlandırılması, eğitim harçlarının belirlenmesi, yeni eğitim programlarının açılması eğitim, araştırma ve diğer hizmetlerin üretim maliyetlerinin kontrolü gibi çeşitli amaçlar için stratejik hedefler doğrultusunda kullanılabilir (Bknz, Badem, 2014: 34-36.)

3. TAM MALİYETLEME (FULL COSTING) KAVRAMI

3.1. Tam Maliyetleme Kavramı ve Uygulama Amaçları

Üniversitelerde kullanılan tam maliyet yönteminin terminolojisinden kastedilen araştırma faaliyetleri de dahil birbirinden ayrılabilir tüm üniversite faaliyetlerinin doğrudan ve dolaylı maliyetlerini belirlemek, hesaplamak ve bunları faaliyetlere dağıtmaktır. Tam maliyetleme yöntemi kullanılırken birçok üniversitenin faydalandığı araç faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemidir. Aslında bu amaç içi sadece faaliyet tabanlı maliyet yöntemi de gerekli değildir. Tam maliyet felsefesinde başka hesaplama yöntemleri de kullanılabilir (Lutlisky & Dragija, 2012: 38).

“Full Costing” uygulamasının amaçları genel olarak aşağıda özetlenmiştir (Esterman & Claes-Kulik, 2013: 9);

- Finansal sürdürülebilirliği geliştirmek,
- Şeffaflığı artırmak,
- Üniversitelerin pazarlık pozisyonunu güçlendirmek,
- Üniversitelerde stratejik yönetim anlayışını sağlamak.

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için üniversitelerde üst yönetim düzeyinde kapsamlı bir uyum kesinlikle gerekli kilit faktörlerden birisi olmakla birlikte alt yönetim ve personel düzeyinde sistemin gerekliliğine duyulan güven ve inanç, devletin ve fon sağlayıcı diğer birimlerin verecekleri destekler de sistemi başarıya ulaştıracak kilit faktörlerdendir. Bununla birlikte farklı üniversite uygulamalarında tekdüzelik sağlanamamakla birlikte bunun üniversitelerin kurumsal profil ve yapı farklılıklarından kaynaklandığı belirlenmiş, dolayısıyla her üniversitenin kendi profiline uygun sistemi geliştirmede özgür olması gerektiği kanısı yaygınlaşmıştır. (Esterman & Claes-Kulik, 2013: 9);

3.2. Tam Maliyetleme Uygulamasının Faydaları

Tam maliyetleme uygulamasının hem üniversitelere, hem ulusal hükümetlere hem de Avrupa bütünleşme politikalarına faydası olacağı düşünülmektedir. Yöntemin üniversiteler için faydaları;

- Faaliyetlerin analizi ve maliyetlemesi için daha sistematik bir yaklaşım sunma,
- İç kaynak tahsisi konusunda daha verimli davranılmasını sağlama,
- Yatırım kararlarının alınması noktasında stratejik karar alma mekanizmalarının gelişimine katkı verme,
- Fiyatlama ve pazarlık kabiliyetlerinin artırılması noktasında tüm maliyetleri dikkate alarak finansal sürdürülebilirliğe katkı sağlama

olarak sıralanabilir (EUA, 2008, 40; Esterman & Pruvot, 2011: 12).

Hem ulusal hükümetler hem de Avrupa bütünleşme politikaları açısından tam maliyetleme uygulaması özellikle hesap verebilirliğin sağlanması için hayati öneme sahiptir. Yöntemin üniversitenin ihtiyaç duyacağı kaynakların toplam tutarını tam maliyet anlayışı içinde güvenilir olarak belirlemesi sayesinde hükümetlerin kaynak tahsis işlemleri de kolaylaşacaktır. Bununla birlikte üniversitelerde oluşturulacak sağlıklı maliyetleme sistemlerinin karşılaştırmalı değerlendirmeleri (benchmarking) sayesinde hükümetler, yüksek öğretim dışında kalan hizmet noktalarında da aynı anlayışın tesisi yoluyla kaynakların etkin tahsis ve kullanımını şansını yakalamış olacaklardır (Esterman & Pruvot, 2011: 12).

3.3. Tam Maliyetleme (Full Costing) Uygulama Zorlukları

Tam maliyetleme uygulaması konusunda kurum içi ve kurum dışı birçok engelle karşılaşılmakta, bunlardan bazıları uygulamayı engellememekte ancak süreci uzatıp uygulama kalitesini zayıflatmaktadır (EUA, 2008: 44). Aslında uygulamaya giden sürecin araştırma projelerinin ya da faaliyetlerin maliyet hesabını yapan finansal bir mesele olmadığını, sürecin kurum içi ve kurum dışı kültürel bir değişim gerektirdiğini ve bu anlamda kurumsal ve kamusal üst yönetim düzeyinde desteklenmesinin zorunlu olduğunu belirtmek gerekir (Espinasse, 2010a).

Tabii ki tam maliyet uygulamasının bir anlayış olarak üniversitelere yerleştirilmesi noktasında, üniversitelerin neredeyse Everest Dağı büyüklüğünde zorlukla karşılaşacaklarını da dikkate almak gerekir. Üniversiteler doğaları gereği maliyet ve yönetsel kontrol gibi kural ve

kısıtlamalara yatkın değillerdir. Oldukça kesin bir ifade ile söylemek gerekir ki öğretim üyeleri, faaliyetlerinin faydası ile maliyetleri arasında bağlantı kuran çalışmaları her koşulda küçümseyen tavırlarla karşılayacaklardır (Granof vd, 2000: 10) .

Tam maliyetleme uygulamasında karşılaşılabilecek kurum içi engeller aşağıda sıralanmıştır (Esterman, 2010);

- Değişime ve yeni yönetsel kontrol yaklaşımlarına karşı gösterilen dirençler,
- Akademik zaman muhasebesinden duyulan endişeler,
- Üst yönetim mutabakatının eksikliği,
- Yetersiz kurum içi iletişim,
- Ademi merkezi yapılanmanın oluşturabileceği engeller

Tam maliyetleme uygulamasında karşılaşılabilecek kurum dışı engeller aşağıda sıralanmıştır (Esterman, 2010);

- Yöntemin uygulanmasında gerekli görülen hükümet desteğinin olmayışı,
- İlgili taraflar arasında güven eksikliği,
- Özerklik eksikliği ve diğer yasal engeller,
- Karmaşıklık riski,
- Düşük maliyet kültürü/ kısıtlanmış pazarlar ve fiyatlama

Genel olarak ifade edildiği gibi tüm kurumlarda kurumsal yönetim bazlı yeni yönetim yaklaşımlarına karşı kurum içi personelden bir direnç beklenmektedir. Sistem ve yöntem değişikliklerine karşı personelden kaynaklanan bu direnci kırmak için üniversitelerde özellikle akademik personelle açık, doğru kurgulanmış ve yoğun iletişim stratejilerine gereksinim duyulur. EUA'nın gerçekleştirdiği üniversite çalıştaylarında üzerinde en çok durulan direnç konusu bu olmuştur (EUA, 2008: 44). Yöntemin tanıtım sürecinde akademik personelin faaliyet zamanlarının belirlenmesi ve elektronik ortama kendileri tarafından işlenmesi gereği karşı direncin temel sebebi olmaktadır. Akademik personel bu verilerin oluşturulmasını akademik özgürlüklerle bağdaştıramamakta kendisini gizli bir performans denetimine tabi tutulmuş ya da çıkacak sonuçlara göre tutulacak zannetmektedir. Bazı Avrupa ülkelerinde anayasal kurallara aykırı duran zaman muhasebesi uygulamasından dolayı üniversitelerin tam maliyetleme uygulamasına geçişleri zorlaşmıştır(EUA, 2008: 44-45).

Tam maliyetleme uygulamasını verimli bir şekilde hayata geçirebilmek için dikkat edilmesi gereken başarı unsurlarından ilki tüm ilgili tarafların desteğinin alınmasıdır. Yöntem üzerinde üniversitelerin, kamu otoritesinin ve diğer fon sağlayan birimlerin uyumlu yaklaşımları, yöntemin geliştirilme ve uygulama sürecini kolaylaştıracaktır (Esterman & Pruvot, 2011: 17). Tam maliyetleme uygulamasının geliştirilmesinde gerekli başarı unsurlarından bir diğeri üniversite üst yönetiminin kararlılığı ve etkin iletişim tekniklerinin kullanılmasıdır. Uygulamanın amaçlarının açık ve net olarak belirlenmiş olması stratejik noktalardan birisidir. Üst yönetim düzeyinde oluşturulan komisyon uygulama amaçları konusunda tam bilgi sahibi olmalıdır (Esterman & Pruvot, 2011: 21). Tam maliyetleme uygulamasında üst yönetim uyumunun sağlanmasında Portekiz Coimbra Üniversitesi güzel bir örnek oluşturmuştur. Faaliyet tabanlı tam maliyetleme anlayışı 2000 yılında stratejik yönetim aracı olarak belirlenmiş, süreç boyunca hiçbir dış destek sağlanmadan tamamen rektör, rektör yardımcısı ve fakülte dekanlarının uyumlu çalışmaları neticesinde ve tabii ki üniversitenin güçlü finansman yapısı sayesinde başarılı sonuçlar alınmıştır (Martins, 2011).

3.4. Avrupa ve Türkiye’de Tam Maliyetleme Çalışmaları

EUA’nın gerçekleştirdiği çalışmalar neticesinde yapılan tespitlere göre full costing uygulama düzeyi ile ilgili üye ülkeler üç gruba ayrılmıştır (EUA, 2008, 31);

Tablo-1: Avrupa Üniversiteleri Tam Maliyet Yöntemi Uygulama Düzeyleri

Gruplar	Uygulama Düzeyleri	Üniversiteler
Grup A	Ya üniversitelerde bütünüyle ya da önemli düzeydeki birimlerde Full Costing Yöntemi geliştirilmiş ve uygulanmaktadır.	Liverpool Üniversitesi (İngiltere), Birmingham Üniversitesi (İngiltere), Trinity Koleji Dublin (İrlanda), Twente Üniversitesi (Hollanda), Coimbra Üniversitesi (Portekiz)
Grup B	Full Costing Yöntemi Gelişme aşamasında ve birçoğunda zaman belirleme şekilleri uygulamaya eklenmiş durumdadır.	Uppsala Üniversitesi (İsveç), NUI Galway (İrlanda), Friedrich Alexander Üniversitesi Nuremberg (Almanya), Graz Teknoloji Üniversitesi (Avusturya), III. Carlos Üniversitesi Madrid (İspanya)
Grup C	Yöntem ve dolaylı maliyetlerin faaliyetlere dağıtılması geliştirme aşamasında, fakat zaman belirleme ile ilgili çalışmalarında tereddüt edenler var.	Tartu Üniversitesi (Estonya), Tomas Bata Üniversitesi (Çek Cumhuriyeti), Işık Üniversitesi, Ankara Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi, Kadir Has Üniversitesi, Kocaeli Üniversitesi (Türkiye), Varşova Üniversitesi (Polonya)

Kaynak: (EUA, 2008,31) (Üniversite örnek uygulama yöntemleri için Bknz: Badem, 2014, 50-61)

EUIMA Full Costing (Tam Maliyetleme Projesi) ilk kez İTÜ Mimarlık Bölümü Öğretim Üyesi tarafından YÖK (Yüksek Öğretim Kurulu) Başkanlığı ile paylaşılmış, dönemin YÖK Başkanı projeye katılmanın Türk yükseköğretimi için faydalı olacağı belirtilmiştir. 18 Şubat 2010 tarihinde YÖK tarafından belirlenen, tam maliyetleme modeline geçmesi uygun görülen üniversitelere proje başvuru dokümanları resmi yazı kanalıyla iletilmiştir.

- Ankara Üniversitesi (AÜ),
- İstanbul Teknik Üniversitesi (İTÜ),
- Kocaeli Üniversitesi (KOÜ),
- Kadir Has Üniversitesi

Belirlenen 4 pilot üniversite, 2010-2012 yılları arasında toplam 11. Ulusal Koordinasyon toplantısı düzenlemiştir. 12. toplantı Ankara üniversitesinde Haziran 2012’de planlanmış ancak rektörlük seçimleri nedeni ile iptal edilmiş, akabindeki siyasal gelişmeler neticesinde bir daha toplantı yapılmamış ve proje sonuçlandırılmamıştır.

3.5. Tam Maliyetleme Hesaplama Yöntemi ve Maliyet Yapısı Analizi

Tam maliyet, üniversitede gerçekleşen eğitim, araştırma gibi bir faaliyetin doğrudan maliyetleri ile taşınır taşınmaz malların amortisman giderleri ve diğer dolaylı maliyetlerden alınan payları da içeren bir toplam maliyet rakamıdır. Bu rakam, faaliyeti gerçekleştiren çalışanların ücretleri ve diğer doğrudan maliyetler ile akademik personelin faaliyet çalışma zamanlarına göre hesaplanacak dolaylı maliyet rakamlarından oluşur (Espinasse, 2010b).

Çalışmada üniversitelerde faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanabilmesi için maliyet ve yönetim muhasebesi literatüründe faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi (FTM) ve onun bir sonraki sürümü niteliğinde olan zaman esaslı faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi (ZFTM) temelleri dikkate alınarak bir örnek uygulama geliştirilmiştir.

Üniversitelerde maliyet yapısını analiz edebilmek için mevcut muhasebe bilgi sisteminde yer alan bütçe rakamlarından hareket edilerek oransal hesaplamalar yapılabilir. Böylece doğrudan ve dolaylı maliyetlerin toplam maliyet içindeki payları Tablo-2'deki gibi hesaplanabilir.

Tablo-2: K.O.Ü. İ.İ.B.F. 2011 yılı bütçe harcama rakamları oransal analizi

	Oran
Personel Giderleri	% 98
Tüketime Yönelik Malzeme Alımları	% 0.7
Hizmet Alımları	% 0.088

Taşınır ve Gayrimaddi Hak Alım ve Bakım Onarım Giderleri	% 1
Taşınmaz Bakım Onarım Giderleri	% 0.04
Genel Toplam	%100

Yukarıdaki tabloda fakültenin doğrudan maliyetleri yer almaktadır. Bu doğrudan maliyet rakamları içinde en yüksek pay personel giderlerine ait olup büyük bir yüzdesi akademik personele, oldukça küçük yüzdesi ise idari personel giderlerine aittir. Dolayısıyla Fakültede üretilen eğitim, araştırma, ve diğer hizmetlerin maliyet rakamlarının büyük çoğunluğunu personel giderleri oluşturacaktır. Akademik ve idari personelin maaş giderleri bütçede personel giderleri olarak ifade edilmiştir. Personel gideri rakamının çok büyük bir yüzdesi akademik personele ödenen maaşlardan ibaret olup, gerçekleştirilen eğitim, araştırma ev diğer hizmet faaliyetlerinin doğrudan etkeni akademik personeldir. Dolayısıyla akademik personel maaş giderleri bu faaliyetlerin doğrudan maliyeti iken, bunun dışında kalan diğer maliyetlerin tamamı hizmetler açısından dolaylı maliyettir. Tablo-3'de mühendislik fakültesinin rakamları da analiz edilmiştir.

Tablo-3: K.O.Ü. Mühendislik Fakültesi 2011 yılı bütçe harcama rakamları oransal analizi

	Oran
Personel Giderleri	% 98,9
Tüketime Yönelik Malzeme Alımları	% 0.7
Hizmet Alımları	% 0.07
Taşınır ve Gayrimaddi Hak Alım ve Bakım Onarım Giderleri	% 0.2
Taşınmaz Bakım Onarım Giderleri	% 0.05
Genel Toplam	%100

Mühendislik fakültesinin rakamları da incelendiğinde İİBF ile oldukça benzer sonuçlar elde edilmiştir. Yani bu fakülte maliyetlerinin de büyük çoğunluğu personel giderlerinden oluşmaktadır. Kocaeli üniversitesinin muhasebe bilgi sisteminden alınan bilgilere göre akademik personelin maaş giderlerinin toplam personel gideri içerisindeki payı %87'dir. Akademik personelin maaş giderlerinin toplam harcama içindeki payı ise %86'dır. Yani her fakültede harcanan her 100 liranın 86 lirası akademik personel maaş giderini oluşturmakta, geriye kalan 14 lirası üretilen hizmetler açısından dolaylı maliyet olarak gerçekleşmektedir. Faaliyetlerin maliyeti

hesaplanırken bu 86 liranın faaliyet maliyetlerine doğru bir şekilde dağıtılması gerekir.

Bununla birlikte temel faaliyetlere^b destek hizmet faaliyeti^c sunan yardımcı maliyet yerlerinden (daire başkanlıkları, rektörlük, genel sekreterlik, enstitüler..gibi), temel faaliyetlerin üretildiği ana maliyet yerlerine (Fakülteler, Meslek Yüksekokulları, Yüksekokullar) maliyet dağıtım işlemleri neticesinde aktarılan yani dağıtımla gelen dolaylı maliyetlerin de analiz edilmesi gerekir. Çünkü fakültenin tam maliyeti fakülte doğrudan maliyetleri ile dağıtımdan (yardımcı maliyet yerlerinden) gelen dolaylı maliyetlerin toplamından oluşacaktır. Ana maliyet yeri olarak ifade edilen mühendislik fakültesine gerçekleştirilmiş yardımcı maliyet yerlerinden ikinci dağıtım neticesinde maliyet oranları Tablo-4'deki gibi gerçekleşmiştir;

Tablo-4: Mühendislik Fakültesi Tam Maliyet Analizi

	Oran
+ 2011 yılı kesin harcamaları (kendi tertibi) (doğrudan maliyet)	%44
+ YMY'lerden II. dağıtımla gelen harcamalar (dolaylı maliyet)	%45
+ Mühendislik Fakültesi Taşınır amortisman payı (dolaylı maliyet)	%5
+ Mühendislik Fakültesi Taşınmaz amortisman payı (dolaylı maliyet)	%4
+ YMY'nin taşınır amortisman payı (dolaylı maliyet)	%0,2
+ YMY'nin taşınmaz amortisman payı (dolaylı maliyet)	%0,8
= Mühendislik Fakültesi Tam Maliyet Toplamı	%100

Mühendislik fakültesinin toplam tam maliyetinden gerçekleştirilen hizmet faaliyetlerine dağıtımında yaklaşık %56'lık pay dolaylı maliyetlere ait olacaktır.

4. UYGULAMA

4.1. Çalışma Metodolojisi

Bu çalışmada üniversitede faaliyetlerin tam maliyetlerini hesaplayabilmek için FTM ve ZFTM yöntemlerinin temel felsefelerinden yararlanılmıştır.

^b Temel Faaliyetler: Ana Maliyet Yeri olarak tanımlanacak olan Fakülte, MYO ve YO gibi akademik birimlerce üretilen eğitim, araştırma, topluma hizmet, yönetsel ve diğer hizmetler olarak gruplandırılacak maliyeti hesaplanacak temel faaliyetlerdir.

^c Destek Hizmet Faaliyetleri: Temel faaliyetlerin yerine getirilmesi için yardımcı maliyet yerleri olarak tanımlanmış idari birimler olarak bilinen daire başkanlıkları tarafından yerine getirilen faaliyetlerdir. Bu faaliyetler bir yönüyle eğitim alan öğrencilere yönelikken, diğer yönüyle akademik ve idari personele yöneliktir.

Üniversiteler, özellikle devlet kurumu olarak faaliyet gösterenler, faaliyetleri standartlaştırılabilen kurumlar değildir. Hizmet üretimi sırasında gerçekleştirilen faaliyetlerin belirli kalıplara sokulup sorgulanması özellikle devlet üniversitelerinde çok mümkün değildir. Bunun altında tam bilimsel faaliyetlerin ister eğitim, ister araştırma alanında olsun özgürce hareket edilen bir örgüt ikliminde gerçekleştirilme gereği yatmaktadır. Ancak yine de bu durum üniversitelerde eğitim, araştırma, topluma hizmet gibi faaliyetlerin ve dolayısıyla hizmet çıktılarının maliyetlerinin hesaplanamayacağı şeklinde yorumlanmamalıdır.

Çalışmada faaliyetlerin tam maliyeti hesaplanırken, üniversitelerin mevcut muhasebe bilgi sisteminden ulaşılabilecek bütçe rakamlarından elde edilebileceği düşünülen kurgu verilerden hareketle basitleştirilmiş bir örnek uygulama gerçekleştirilmiştir. Türkiye'de mevcut devlet üniversitelerinde bütçe esaslı muhasebe sistemi uygulaması gerçekleştirilmektedir. Kesinleşmiş bütçe rakamlarına aylık ya da yıllık olarak ulaşabilmek mümkündür.

Bir üniversitenin bir yıllık bütçe gideri toplamı bütçe uygulaması gereği ana maliyet yeri olarak ifade edilen ve eğitim, araştırma ve diğer hizmetlerin üretildiği birimler olan fakülte ve yüksekokullarla, bu ana maliyet yerlerine destek hizmetleri sunan yardımcı maliyet yeri olarak ifade edilen öğrenci işleri daire başkanlığı, personel daire başkanlığı, kütüphane daire başkanlığı, sağlık, kültür, spor daire başkanlığı gibi birimlere dağıtılmıştır. Ana ve yardımcı maliyet yerlerinin her birinin bir yıl içinde kullanabileceği kaynak tutarı çok küçük esneklikler dışında bütçe tahsisi ile belirlenmektedir.

Bu çalışmada metodoloji iki aşamada uygulanmıştır;

1. aşama: Bir ana maliyet yerine tahsis edilmiş olan bütçe kaynağı toplamının aylık kesin tutarının türleri itibariyle faaliyetlere fakültede yer alan bir bölüm düzeyinde yüklenmesi hususu ele alınmıştır. Fakülteye tahsis edilmiş olan kaynak tutarı ana maliyet yeri olan fakülte açısından doğrudan maliyettir. Ancak bu doğrudan maliyet kaynağının fakültede gerçekleştirilen eğitim, araştırma, topluma hizmet ve diğer faaliyetlere ZFTM yaklaşımındaki gibi zaman esasına göre dağıtımı yapılmıştır. Burada olabilecek sorun zaman verilerinin elde edilmesidir. Zaman verilerinin elde edilmesi konusu akademik zaman muhasebesi başlığı altında izleyen bölümlerde ele alınmıştır.

Fakültenin kendisine tahsis edilmiş bütçe giderleri aylık toplamı içinde yer alan ve genellikle %90'lar düzeyine varan akademik personel maliyetleri doğrudan faaliyetleri gerçekleştiren kaynak maliyetleri olarak ilgili faaliyetlere zaman esasına göre dağıtırlar. Fakülte doğrudan maliyetlerinin akademik personel giderleri dışında kalan toplam doğrudan maliyetlerin

%10'luk bir bölümünü oluşturan ortak giderler ise yine aynı zaman verilerine göre faaliyetlere dağıtılmıştır. Toplam doğrudan maliyet içinde çok düşük bir paya sahip olan bu maliyetlerin faaliyetlere akademik personelin zaman verilerine göre dağıtılmasında herhangi bir sakınca görülmemiştir. Ancak bu maliyetlerin eğitim faaliyetinden fakülte bölümlerine dağıtımında bölümlerdeki öğrenci sayılarından hareket edilebilir.

2. aşama: Fakülte doğrudan maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımı tamamlandıktan sonra sıra, yardımcı maliyet yerlerinden fakülteye dağıtılan dolaylı maliyetlerin faaliyetlere dağıtımına gelir. Bu maliyetlerle faaliyetler arasında ilişki kurmak için akademik personelin zaman verilerinden yararlanılabilir. Ancak bu durumda gerçekte olmayan bir kaynak tüketiminin bir faaliyete yüklenmesi sözkonusu olabilir. Bu durumda dağıtımla gelen dolaylı maliyetlerin niteliğine göre hareket etmek gerekebilir. Örneğin öğrenci işleri daire başkanlığından fakülteye dağıtılan dolaylı maliyetleri sadece eğitim faaliyetinin maliyetine katmak yerinde olabileceği gibi, buradan da bölümlerin eğitim maliyetine öğrenci sayılarıyla dağıtmak mantıklı olabilir. Personel daire başkanlığından fakülteye gelen dolaylı maliyetleri ise tüm faaliyetlere akademik personelin ortalama zaman verileri oranında dağıtmak yerinde olabilir. Kütüphane daire başkanlığından gelen dolaylı maliyetleri de doğruca eğitim faaliyetlerine dağıtmak ve bunu da bölümlere öğrenci sayıları oranında paylaştırmak mümkün olabilir. Yani yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen dolaylı maliyetlerle temel faaliyetler arasında ilişki kurmak mümkün değilse bu maliyetlerden faaliyetlere yükleme yapılmayabilir (Ayrıntı için bakınız, Granof vd, 14-18).

Son olarak sorun teşkil edebilecek bir nokta ise yardımcı maliyet yerleri için hesaplanmış taşınır ve taşınmaz amortisman giderlerinden ana maliyet yerlerine dağıtılmış olan tutarların faaliyetlere yeniden dağıtımındadır. Burada bu aşamaya kadar yapılmış olan dağıtım sonuçlarından yararlanılabilir. Yani amortisman dağıtımından önce faaliyetlerin maliyet sonuçlarının toplam içindeki oranından hareket edilerek amortisman gideri faaliyetlere bu oranlarla ilişki kurularak yüklenebilir.

Yardımcı maliyet yerlerinin amortisman giderlerinin faaliyetlere dağıtımından sonra faaliyetlerin tam maliyeti hesaplanacak ve faaliyet çıktılarıyla ilişkilendirme yapılabilecektir.

4.2. Akademik Zaman Muhasebesi

4.2.1. Açıklama

Akademik zaman muhasebesi konusu ana maliyet yerlerinde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin yerine getirilmesi için sarf edilen akademik faaliyet

zamanlarının doğru bir şekilde belirlenebilmesi amacıyla gerçekleştirilen veri toplama çalışmalarını ifade etmektedir.

Temel faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanması noktasında gereksinim duyulan en önemli veri bu faaliyetlere ayrılan çalışma zamanları verisidir. Çalışma zamanı verilerinin gerçekçi, düzenli ve sağlıklı bir şekilde toplanabilmesi gerçekleştirilecek tam maliyet hesaplamasının güvenilirliğini artıracaktır.

Faaliyetlerin tam maliyetlerinin hesaplanmasında en kritik nokta burasıdır. Çünkü bu verilerin toplanmasında akademik personel kaynaklı dirençler nedeniyle zorlanılmaktadır. Akademik personel bu verilerin oluşturulmasını akademik özgürlüklerle bağdaştıramamakta kendisini gizli bir performans denetimine tabi tutulmuş ya da çıkacak sonuçlara göre tutulacak zannetmektedir.

Zaman verilerinin toplanmasında anket yöntemi, örneklem yöntemi, kurum içi ortak veri ağından düzenli veri girişleri gibi yöntemler önerilmiş, bu yöntemlerle bu çalışmada öneri olarak sunulan yöntem aşağıda kısaca açıklanmıştır.

4.2.2. Zaman Verisi Toplama Yöntemleri

Akademik personel zaman muhasebesi için uygulamayı gerçekleştiren çeşitli üniversiteler tarafından bazı yöntemler geliştirilmiştir. Personelle görüşme yöntemi, anket yöntemleri, zaman çizelgesi yöntemi gibi yöntemler farklı zaman dilimleri itibariyle üniversitelerde denenmiştir (Espinasse, 2010b).

Oxford Üniversitesinde tüm akademisyenlere anket gönderme yöntemi uygulanmaktadır. Online web tabanlı anket gönderme yöntemine göre her akademik personel kendisine sistem tarafından gönderilen hafta için anket doldurmaktadır (Espinasse, 2010b). Haftalar ve akademik personel sistem tarafından tesadüfen seçilmekte, her akademik personel yılda bir hafta bu anketi doldurmaktadır. Bir yıldaki 52 hafta dikkate alınmakta, hiçbir hafta atlanmamaktadır. Bir yıl yapılan uygulamadan sonra veriler üç yıl boyunca kullanılmakta anket 3 yılda bir tekrarlanmaktadır. Akademisyene anketi doldurması için sistem tarafından 2 hafta öncesinde ve anketi doldurması gereken hafta hatırlatma gönderilmektedir. Anket kurumların ihtiyacına göre her yıl da tekrarlanabilir. Anketi dolduranlar gizli sistem üzerinden işlem yapmakta böylece anketi kimin doldurduğu bilinmemektedir (Cin, 2011).

Zaman çizelgeleri yöntemi devamlı zahmet isteyen günlük çalışma zamanının belli bir bölümünü alan sürekli veri toplam yöntemidir. Hemen hemen tüm üniversitelerde tepki gören bir uygulamadır. Eğer personel çok

tepki gösteriyor ise uygulanmamasının daha doğru olacağı düşünülmektedir. Örneğin Köln Üniversitesi hiçbir akademisyene zaman çizelgelerini doldurtmayı başaramamış, zaman çizelgesi üniversitede toplu olarak protesto edilmiştir. Amsterdam Üniversitesinde de benzer durum yaşanmıştır (Cin, 2011).

Anket yönteminin uygulanmasında birbiriyle tutarsız ilginç sonuçlar alınmıştır. Oxford Anket Sonuçları (Cin, 2011).;

- Ankete katılım oranı % 85 civarında olmuştur.
- Bir kısım öğretim üyesi anketi doldurmayı reddetmiştir.
- Bir haftada ortalama 54 saat çalışıldığı ortaya çıkmıştır.
- Anketlere göre zaman dağılımı: % 27 Eğitim, % 52 Araştırma, % 8 Diğer Faaliyetler, % 13 Destek zamanı.
- 1 saatlik derse hazırlanma zamanı 4,3 saat hesaplanmıştır.

Anket yönteminin tutarsız sonuçlarını engellemek için kısıtlayıcı verilerle yönlendirilmesi gereklidir.

İTÜ'de pilot fakültelerde gerçekleştirilen farklı fakültelerde oldukça farklı sonuçlara ulaşılan akademik zaman belirleme anket sonuçları için Prof.Dr. Dilek Boyacıoğlu'nun "Akademik Personel Zamanının Tespiti için Pilot Fakültelere Anket Uygulaması" adlı sunumu incelenebilir (Boyacıoğlu, 2011).

28 Şubat 2011'de Avusturya'da gerçekleştirilen EUA ülke çalıştayında Dooley'in (2011) yaptığı sunumda yer alan İrlanda Galway Ulusal Üniversitesi'ne (NUI Galway) kullanılan anket formu aşağıda Tablo-5'de gösterilmiştir;

Tablo-5: NUI Galway (İrlanda Galway Ulusal Üniversitesi) Akademik Personel Zaman Anket Formu

<i>NUI Galway</i>			
AKADEMİK FAALİYET FORMU			
12 Aylık Dönem: [01 Eylül 2012 -> 31 Ağustos 2013]			
Lütfen Kurum Sicil Numaranızı Giriniz>			
	Faaliyetler	%	
Eğitim	1. Eğitim – Lisans	0%	
	2. Eğitim -Lisansüstü Ders	0%	

	3. Eğitim- Lisansüstü TEZ	0%	
Araştırma	4. Araştırma- Dış Destekli	0%	
	5. Araştırma – Dış Desteksiz	0%	
	6. Diğer Araştırma ve Bilimsel Faaliyetler	0%	
Diğer	7. Diğer Gelir Getiren Faaliyetler	0%	
	8. Klinik Hizmetler	0%	
	9. Yönetmel Faaliyetler	0%	
	Toplam	0%	
Tüm faaliyetlerin yüzdelerik değerleri toplamının %100 olduğu kontrol edilmeli.			

Türkiye'de üniversitelerde gerçekleştirilecek akademik personel zaman muhasebesi verilerinin hesaplanmasında yukarıda bahsedilen yöntemler yerine daha pratik ve kolay uygulanacağı düşünülen yöntem aşağıda kısaca açıklanmıştır (Badem, 2014: 146-148).

4.2.3. Önerilen Zaman Verisi Toplama Yöntemi

Akademik zaman verilerinin oluşturulmasında üniversitelerde F1 formu olarak bilinen Ek ders ücreti hesaplama çizelgesinden yararlanılabilir. Bu formlar eğitim, araştırma, topluma hizmet, yönetmel ve diğer hizmetler için ayrılan zamanların hesaplanmasında kullanılabilir. Akademisyen, ilgili dönemde vereceği dersleri saat sayısı olarak önlisans, lisans, lisansüstü düzeyde ve bölümler düzeyinde ayırarak F1 formu üzerinde belirleyecektir. Toplam ders saatine akademik ünvan durumuna göre belirli oranlarda ders hazırlık faaliyetleri, materyal hazırlama faaliyetleri için gereken zaman eklenerek toplam haftalık eğitim zamanı belirlenecektir. Akademisyen, yönetmel görevi olması durumunda bunun için planladığı haftalık çalışma saatlerini^d form üzerinde belirleyecektir. Saat üzerinden hesaplanan haftalık toplam çalışma zamanından eğitim ve yönetmel faaliyetlerin toplam haftalık zamanı düşüldükten sonra geriye kalan zaman akademisyen tarafından araştırma ve topluma hizmet faaliyetlerine tahmini olarak dağıtılacaktır.

Örneğin, lisansa 8 saat/hafta, yüksek lisansa 3 saat/hafta, doktora 3 saat/hafta dersi olan bir akademisyenin 2 saat/haftalık tez danışmanlığı

^d Bu alan girilecek yönetmel faaliyetlerle ilgili haftalık çalışma saati bilgisi için, yönetmel görevin niteliğine göre dekanlık tarafından belirlenecek zaman sınırlandırması ile keyfi veri girişini engellenebilir.

yanında dekan yardımcılığı görevi de yapması durumunda Tablo-6'da örnek F1 formundaki zaman çizelgesi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Tablo-6: Örnek F1 Formu

FAALİYETLER	Ders saati	Ders Hazırlık (+%15) ^e	Toplam	Oran
Eğitim	14 saat	2.1 saat	16.1 saat.	%40,25
Araştırma			8.9 saat ^f	%22,25
Topluma Hizmet			5 saat ^g	%12,5
Yönetmel ve Diğer			10 saat ^h	%25
Toplam			40 saat ⁱ	%100

Bu akademisyenin yönetsel görevi olmaması durumunda eğitim faaliyeti için sarf edeceği 16,1 saat/haftalık zamanın toplam 40 saat/haftalık çalışma kapasitesinden düşülmesiyle kalan 23,9 saat/haftalık zamanın yarısı en azından araştırma faaliyetlerine ayrılmalıdır. Araştırma faaliyetlerinin devamlılığı için bu yönde bir karar alınması durumunda araştırma faaliyeti oranı en az %30 olarak hesaplanacaktır.

F1 formları, ek ders ücreti hesaplamada kullanılan formlar olup, aynı zamanda akademik faaliyet zamanlarının hesaplanması işlemleri içinde kullanılabilir. Beyan esasına göre doldurulan bu formların kontrolleri ilgili birimlerin hesap işleri uzmanları tarafından yapıldıktan sonra, formda yer alan zaman parametreleri tam maliyet hesaplama yazılımlarına girilerek faaliyetlerin maliyetinin hesaplanması işlemleri akademik personel kaynağı maliyeti düzeyinde gerçekleştirilecektir.

^e Derse hazırlık zamanı ünvan düzeyinde belirlenebilir. Örneğin yardımcı doçent için %20, doçent için %15, profesör için %10'luk ek hazırlık zamanları fiili ders saati üzerinden hesaplanarak, fiili ders zamanına eklenir ve eğitim toplam zamanı bu şekilde hesaplanır.

^f Bilimsel araştırma faaliyetlerinin devamlılığı için araştırma faaliyet zamanının, topluma hizmet faaliyet zamanından az olamayacağı dekanlık tarafından belirlenmiştir. Bu öğretim üyesi için tez danışmanlığı olarak ifade edilen 2 saat/haftalık zaman araştırma faaliyetleri içinde değerlendirilmiştir.

^g Bu akademisyenin mahkeme tarafından tasfiye durumundaki bir şirkete kayyum olarak görevlendirilmesinden dolayı, ayrıca mahkemelerde düzenli olarak bilirkişilik görevi yerine getirmesi ve bu faaliyetlerini belgelendirmesi nedeniyle haftada 5 saat topluma hizmet faaliyeti yerine getirmektedir.

^h Fakülte tarafından dekan yardımcılığı görevinin haftalık maksimum 10 saatlik çalışma zamanı gerektirdiği belirlenmiş ise akademisyen tablodaki bu bölüme en fazla 10 saatlik çalışma zamanı girebilir.

ⁱ Haftalık toplam çalışma saati 40 saat, günlük 8saat/gün x 5 gün formülü üzerinden hesaplanmıştır. Bir ayda, bir akademisyen için toplam 160 saatlik aktif çalışma zamanı hesaplanır.

İlgili fakülte, yüksekokul veya meslek yüksekokullarında ek ders ücreti hesaplamasında kullanılan program verileri tam maliyet hesaplamasında kullanılacak yazılıma entegre edilerek ilgili birimlerde ücret hesaplaması yapan hesap işleri uzmanları öğretim üyelerinin brüt aylığı üzerinden hesaplanacak saat ücreti parametresini kullanarak tam maliyetleme yazılımlarında faaliyet maliyeti hesaplamasının ilk aşamasını tamamlayacaklardır.

4.3. Örnek Uygulama Verileri

Bu bölümde bir üniversitede yer alan bir fakültenin kurgulanmış verilerinden hareketle temel faaliyetlerin maliyetlerinin hesaplanması konusu örneklendirilmeye çalışılmıştır. Söz konusu fakültede işletme ve iktisat olmak üzere iki adet bölüm olduğu varsayılmıştır. Gece öğretimi olmayan fakültede hesaplamalar sadece işletme bölümü düzeyinde yapılmış, benzer hesaplamalar diğer bölüm için de söz konusu olacağı için diğer bölümün varsayılan sonuç değerleri üzerinden fakülte faaliyetlerinin tam maliyeti hesaplanmıştır.

Fakültenin aylık kaynak maliyetlerinin dökümü Tablo-7'deki gibidir;

Tablo-7: Fakülte Doğrudan Maliyetleri

	TL
Akademik Personel Maliyetleri	183.760 TL/ay
<i>Maaş</i>	<i>149.000 TL/ay</i>
<i>EK Ders</i>	<i>26.760 TL/ay</i>
<i>Akademik Teşvik Ödeneği</i>	<i>8.000 TL/ay</i>
İdari Personel Maliyetleri	40.000 TL/ay
Sarf Malzeme, Temizlik, Bakım Onarım	20.000 TL/ay
Fakülte Taşınır Amortismanı	15.800 TL/ay
Fakülte Taşınmaz Amortismanı	9.375 TL/ay
Toplam Aylık Fakülte Maliyetleri	268.935 TL/ay

İşletme bölümünde 3 profesör, 4 doçent, 3 yardımcı doçent olmak üzere toplam 10 öğretim üyesi yer almaktadır. Profesör brüt maaşı aylık 8.000 TL, doçent brüt maaşı aylık 6.500 TL, yardımcı doçent brüt maaşı aylık 5.600 TL üzerinden hesaplanmış olup işletme bölümüne düşen akademik personel maaşı aylık toplam 66.800 TL'dir. Toplam 149.000 TL akademik personel maaşından 82.200 TL'si 15 öğretim üyesinin görev yaptığı iktisat bölümüne aittir. Fakülte ek ders ücretlerinin işletme bölümüne düşen tutarı 13.560 TL olup geriye kalan 13.200 TL'si iktisat bölümünüdür. Akademik teşvik

ödeneği işletme bölümü için 3.150 TL, diğer bölüm için 4.850 TL hesaplanmıştır. Toplam 40.000 TL tutarındaki idari personel maaşının 18.000 TL'si işletme bölümünün, 22.000 TL'si iktisat bölümünün üzerine yüklenecektir. Sarf malzeme, bakım onarım gibi diğer maliyetler bölüm lisans öğrenci sayılarına göre dağıtılmış olup işletme bölümünün payı 8.000 TL, iktisat bölümünün payı 12.000 TL'dir.

Fakülte kaynak maliyetlerinin bölüm düzeyinde dağıtımı Tablo-8'deki gibidir;

Tablo-8: Bölüm Düzeyinde Fakülte Kaynak Maliyetleri

	İşletme Bölümü	İktisat Bölümü	Toplam
Akademik Per. Maaş	66.800	82.200	149.000
Ek Ders	13.560	13.200	26.760
Akademik Teşvik Ödeneği	3.150	4.850	8.000
İdari Per. Maaş	18.000	22.000	40.000
Sarf Malz. Bakım Giderleri.	8.000	12.000	20.000
Taşınır Amortisman Gideri	7.555	8.245	15.800
Taşınmaz Amortisman Gideri	4.687,5	4.687,5	9.375
Toplam	121.752,5	147.182,5,5	268.935

Fakültenin taşınırlarının tesis, makine cihazlar ve demirbaşlar hesabındaki kayıtlı tutar toplamı 948.000 TL'dir. Fakültenin kapalı alanı 4500 m2 olup, bunun bölümlere dağılımı eşit orandadır.

Tablo-9: İİBF Yardımcı Maliyet Yerlerinden Gelen Maliyetlerin Dağıtımı

	İşletme	İktisat	Toplam
Rektörlük ^j	12.000	18.000	30.000
Bilgi İşlem Daire Başkanlığı ^k	1.120	1.600	2.720
Öğrenci İşleri Daire Başkanlığı ^l	2.245	2.450	4.695

^j Rektörlük yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye akademik personel sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 10, iktisat bölümünde 15 akademisyen vardır.

^k BİDB yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye toplam personel sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 10 akademisyen, 4 idari personel, iktisat bölümünde 15 akademisyen, 5 idari personel vardır.

Personel Daire Başkanlığı ^m	18.900	27.000	45.900
Kütüphane Daire Başkanlığı ⁿ	1.389	1.530	2.919
İdari Mali İşler Daire Başkanlığı ^o	27.780	30.600	58.380
Sağlık Kültür Spor Daire Başkanlığı ^p	19.446	21.420	40.866
Yardımcı Maliyet Yerleri Taşınır Amort. Payı ^q	1.175	1.325	2.500
Yardımcı Maliyet Yerleri Taşınmaz Amort. Payı	3.055	3.445	6.500
Toplam	87.110	107.370	194.480

İktisadi ve idari bilimler fakültesine yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen aylık maliyetlerin bölüm düzeyinde dağıtımı ise yukarıda Tablo-9'daki gibidir.

4.3.1. Akademik Personel Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme bölümünde dönemde 1.,2.,3.,4. sınıflara toplam 40 adet ders anlatılmakta, her dersin haftada 3 saatlik ders olduğu bilinmektedir. Bölümde aynı zamanda iki yüksek lisans programı ve bir doktora programı eğitimi için dönemde toplam 18 ders okutulmaktadır. Lisansüstü dersler de haftalık 3'er saatlik dersten ibarettir. Lisansüstü programlarda toplam 19 öğrenci tez aşamasındadır. Bununla birlikte işletme bölümünde toplam 3 profesörden biri aynı zamanda dekanlık görevini yürütmekte, başka bir profesör bölüm başkanlığı görevini sürdürmekte, toplam 4 doçentten biri dekan yardımcılığı yapmakta, toplam 3 yardımcı doçentten biri de bölüm başkan yardımcılığı görevini sürdürmektedir.

Akademik personelin haftalık ders dağılımlarının yer aldığı ve ek ders ücreti hesaplamalarına veri olan F1 formlarından alınan bilgilere göre öğretim üyelerinin haftalık ders yükleri Tablo-10'daki gibi hesaplanmıştır;

^l ÖİDB yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye öğrenci sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 400 lisans, 49 lisansüstü, iktisat bölümünde 480 lisans, 10 lisansüstü öğrenci vardır.

^m PDB yardımcı maliyet yerinin bölümler arası dağıtımında BİDB dağıtım verileri geçerlidir.

ⁿ KDB yardımcı maliyet yerinden İİBF'ye öğrenci sayısı + toplam personel sayısı anahtarıyla dağıtılan maliyetler, İİBF bölümleri arasında da aynı anahtarla dağıtılmıştır. İşletme bölümünde 449 öğrenci, 14 personel iktisat bölümünde 490 öğrenci 20 personel vardır.

^o İMİDB yardımcı maliyet yerinin bölümler arası dağıtımında KDB dağıtım verileri geçerlidir.

^p SKSDB yardımcı maliyet yerinin bölümler arası dağıtımında KDB dağıtım verileri geçerlidir.

^q Yardımcı maliyet yerlerinin taşınır ve taşınmaz amortisman paylarının fakülte bölümlerine dağıtımında KDB dağıtım verileri geçerlidir.

Tablo-10: Akademik Personel Haftalık Ders Yüğü Dağılımı

	Lisans (saat)	Lisansüstü (saat)	Tez. Dnş. (saat)	Toplam (saat)	Zorunlu Ders Yüğü (saat)	Ek Ders (saat)	İdari Görevi
Prof. A	6	6	2	14	0	14	Dekan
Prof. B	18	3	2	23	10	13	
Prof. C	18	3	2	23	5	18	Bölüm Baş.
Doç. A	12	6	2	20	10	10	
Doç. B	12	6	2	20	10	10	
Doç. C	9	6	2	17	5	12	Dekan Yrd.
Doç. D	12	6	2	20	10	10	
Y. Doç. A	9	6	1	16	10	6	Böl. Baş. Yrd.
Y. Doç. B	12	6	2	20	10	10	
Y. Doç. C	12	6	2	20	10	10	
Toplam	120	54	19	193	80	113	

F1 formlarında akademisyenler tarafından beyan edilen akademik faaliyet zamanlarının aylık kapasite hesabına göre dökümü Tablo-11'deki gibidir;

Tablo-11: Akademik Personel Aylık Kapasite Beyanları

	Eğitim Zamanı				Araştırma Zamanı		Topluma Hizmet Zamanı	Yönetsel Faaliyet ve Diğer Zaman	Toplam (Aylık Çalışma Kapasitesi)
	Ders		Derse Haz.		Tez Dan.	Diğer Araştır.			
	L	LÜ	L	LÜ					
Prof. A	24	24	2,4	2,4	8	9,2	10	80	160 saat
Prof. B	72	12	7,2	1,2	8	39,6	20	---	160 saat
Prof. C	72	12	7,2	1,2	8	9,6	10	40	160 saat
Doç. A	48	24	7,2	3,6	8	49,2	20	---	160 saat
Doç. B	48	24	7,2	3,6	8	59,2	10	---	160 saat
Doç. C	36	24	5,4	3,6	8	53	10	20	160 saat
Doç. D	48	24	7,2	3,6	8	59,2	10	---	160 saat

Y.Doç.A	36	24	7,2	4,8	4	64	---	20	160 saat
Y.Doç.B	48	24	9,6	4,8	8	65,6	---	---	160 saat
Y.Doç.C	48	24	9,6	4,8	8	65,6	---	---	160 saat

Dekanlık tarafından yönetsel faaliyetlerle ilgili zaman standartlaştırması yapılabilir.^f

Akademik personel maaşlarının akademik faaliyetlere dağıtımına esas olacak oransal zaman verileri faaliyet zamanlarının toplam zamana oranlanması ile elde edilmiş ve aşağıda Tablo-12'de gösterilmiştir.

Tablo-12: Akademik Personel Oransal Faaliyet Zamanı Verileri

	Eğitim Zamanı (%)					Araştırma Zamanı (%)	Topluma Hizmet Zamanı (%)	Yönetsel Faaliyet ve Diğer Zaman (%)	Toplam (%)
	Ders (%)		Ders Hazırlık (%)		Toplam (%)				
	L	LÜ	L	LÜ					
Prof. A	15	15	1,5	1,5	33	10,75	6,25	50	100
Prof. B	45	7,5	4,5	0,75	57,75	29,75	12,5	---	100
Prof. C	45	7,5	4,5	0,75	57,75	11	6,25	25	100
Doç. A	30	15	4,5	2,25	51,75	35,75	12,5	---	100
Doç. B	30	15	4,5	2,25	51,75	42	6,25	---	100
Doç. C	22,5	15	3,375	2,25	43,125	38,125	6,25	12,5	100
Doç. D	30	15	4,5	2,25	51,75	42	6,25	---	100
Y.Doç.A	22,5	15	4,5	3	45	42,5	---	12,5	100
Y.Doç.B	30	15	6	3	54	46	---	---	100
Y.Doç.C	30	15	6	3	54	46	---	---	100
Ort. Zaman	30	13,5	4,3875	2,1	49,9875	34,3875	5,625	10	100

^f Örneğin dekanlık görevi için haftada en fazla 20 saatten ayda 80 saat, bölüm başkanlığı için haftada 10 saatten ayda 40 saat, dekan yardımcılığı için haftada 5 saatten ayda 20 saat, bölüm başkan yardımcılığı için haftada 5 saatten ayda 20 saat yönetsel faaliyet zamanı belirlenebilir. Yine devamlı faal komisyon üyelikleri, yönetim kurulu üyelikleri gibi kurum içi idari faaliyetler için zaman standartlaştırması yapılabilir. Ders saatleri lisans ve lisansüstü eğitim faaliyetleri için ayrı ayrı hesaplanmıştır. Hazırlık zamanı, profesörler için toplam ders saatinin %10'u, doçentler için %15'i, yardımcı doçentler için %20'si olarak belirlenmiştir.

Tablo-12'deki verilerden hareketle akademik personel maaşlarının bölüm düzeyinde faaliyetlere dağıtımı Tablo-13'deki şekilde gerçekleşir.

Tablo-13: Akademik Personel Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme Bölümü	Eğitim		Araştırma	Topluma Hizmet	Yönetmel Hizmet ve Diğer	TOPLAM
	Lisans	Lisansüstü				
Prof. A ^s	1.320	1.320	860	500	4.000	8.000
Prof. B	3.960	660	2.380	1.000	---	8.000
Prof. C	3.960	660	880	500	2.000	8.000
Doç. A	2.242,5	1.121,25	2.323,75	812,5	---	6.500
Doç. B	2.242,5	1.121,25	2.730	406,25	---	6.500
Doç. C	1.681,875	1.121,25	2.478,125	406,25	812,5	6.500
Doç. D	2.242,5	1.121,25	2.730	406,25	---	6.500
Y.Doç.A	1.512	1.008	2.380	---	700	5.600
Y.Doç.B	2.016	1.008	2.576	---	---	5.600
Y.Doç.C	2.016	1.008	2.576	---	---	5.600
Maaş Toplam	23.193,375	10.149	21.913,875	4.031,25	7.512,5	66.800
Ek Ders^t	12.240	1.320	---	---	---	13.560
Ak. Teşvik. Öd.^u	--	---	3.150	--	--	3.150
GENEL TOPLAM	35.433,375	11.469	25.063,875	4.031,25	7.512,5	83.510

^s Prof A'nın aylık 8000 TL brüt maaşının %16,5'i (%15+%1,5) lisans eğitimi faaliyetine, %16,5'i (%15+%1,5) lisansüstü eğitimi faaliyetine, %10,75'i araştırma faaliyetine, %6,25'i topluma hizmet faaliyetine, %50'si yönetsel hizmetler ve diğer faaliyetlere dağıtılacaktır. Diğer öğretim üyelerinin brüt maaşları'nda aynı şekilde tablo-7'deki verilerden hareketle faaliyetlere dağıtılır.

^t Tablo-10'da akademik personelin ek ders saatleri 30 TL/saat'lik ders ücreti ile çarpılarak ek ders hesaplaması yapılmış olup, zorunlu ders yükleri lisansüstü programlara sayılarak genellikle ek ders ücretleri lisans programına yüklenmiştir. Örneğin Prof A'nın haftalık 6 saat lisans, 6 saat lisansüstü ve 2 saat tez danışmanlığı olup ders yükü 0'dır. Bu durumda lisans için haftalık 6x 30 TL/saat = 180 TL/hafta olmak üzere ayda 720 TL/ay, lisansüstü için haftalık 8x30TL/saat = 240 TL/hafta olmak üzere ayda 960 TL/ay ek ders ücreti hesaplanacaktır. Prof B'nin haftalık 18 saat lisans, 3 saat lisansüstü ve 2 saat tez danışmanlığı olup ders yükü 10 saat/haftadır. Prof B, lisansüstü programlardan ek ders ücreti almayacak, lisans programından ise kendisine 13 saat/hafta ek ders ücreti hesaplanacak, haftalık 13x30TL/saat = 390 TL/hafta olmak üzere ayda 1560 TL/ay ek ders ücretine hak kazanacaktır.

^u Akademik Teşvik Ödeneği aylık ödeme toplamı, araştırma faaliyetinin maliyeti olarak bu faaliyet türüne yüklenmiştir.

4.3.2. Fakülte Diğer Maliyetlerinin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme bölümüne düşen 26.000 TL'lik idari personel ve sarf malzeme/bakım giderleri ile 7.555 TL^v taşınır, 4.687,5 TL^w taşınmaz amortismanından oluşan toplam 37.957,5TL'lik fakülte diğer maliyetlerinin dağıtımında işletme bölümü akademik personel ortalama zaman verilerinden hareket edilmiştir. Aşağıda İşletme ve İktisat^x Bölümünün doğrudan maliyetlerinin faaliyetlere dağıtımını gösteren Tablo-14 yer almaktadır.

Tablo-14: Kaynakların Faaliyetlere Dağıtımı Tablosu

	Eğitim	Araştırma	Topluma Hizmet	Yönetsel Hizmet ve Diğer	TOPLAM
İŞLETME BÖLÜMÜ					
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	46.902,37	25.063,87	4.031,25	7.512,50	83.510,00
Fakülte Diğer Maliyetleri	12.996,75	8.940,75	1.462,50	2.600,00	26.000,00
Fakülte Taşınır Amortismanı	3.776,55	2.597,97	424,98	755,50	7.555,00
Fakülte Taşınmaz Amortismanı	2.343,16	1.611,91	263,67	468,76	4.687,50
Toplam	66.018,83	38.214,50	6.182,40	11.336,76	121.752,50
İKTİSAT BÖLÜMÜ					
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	50.125,00	35.087,50	10.025	5.012,5	100.250
Fakülte Diğer Maliyetleri	17.000,00	11.900,00	3.400	1.700	34.000

^v Fakültenin taşınırlarının kayıtlı maliyet değeri toplam 948.000 TL'dir. Bu tutar üzerinden hesapsal amortisman ilkesine göre ve 5 yıl ekonomik ömür süresine göre ilgili yıl hesaplanacak amortisman payı $948.000 \text{ TL} / 5 \text{ yıl} = 189.600 \text{ TL/yıl}$ olup, bu giderin aylık tutarı $189.600 / 12 \text{ ay} = 15.800 \text{ TL/ay}$ olarak hesaplanır. Taşınır amortismanlarının bölümlere dağılımı 11 numaralı dipnotta verilen öğrenci sayısına göre yapılmıştır.

^wİktisadi ve idari bilimler fakültesinin kapalı alanının 4500 m² olduğu bilinmektedir. Bayındırlık bakanlığının cari inşaat birim fiyatlarıyla bu alanın çarpılması sonucu amortismanına tabi taşınmaz maliyeti hesaplanır. İnşaat Maliyeti = AHY m² X Bayındırlık Bakanlığı Birim Fiyatı 4500 m² X 1,250 TL = 5.625.000 TL, Yıllık Amortisman = Bina İnşaat Maliyeti / 50 yıl, $5.625.000 \text{ TL} / 50 \text{ yıl} = 112.500 \text{ TL/yıl}$, taşınmaz amortismanının aylık tutarı ise $112.500 / 12 \text{ ay} = 9.375 \text{ TL/ ay}$ olarak hesaplanacaktır. Taşınmaz amortismanı bölümlere eşit şekilde dağıtılmıştır.

^x Çalışmada benzer işlemleri tekrarlamamak için iktisat bölümü aylık bütçe harcamaları eğitim için %50, araştırma için %35, topluma hizmet için %10, yönetsel hizmet ve diğer faaliyetler için %5 oranında gerçekleştirildiği varsayılarak dağıtılmıştır.

Fakülte Taşınır Amortismanı	4.122,50	2.885,75	824,5	412,25	8.245
Fakülte Taşınmaz Amortismanı	2.343,75	1.640,62	468,75	234,375	4.687,5
Toplam	73.591,25	51.513,87	14.718,25	7.359,125	147.182,5
Genel Toplam	139.610,08	89.728,38	20.900,65	18.695,88	268.935

Yukarıda fakültenin eğitim, araştırma, topluma hizmet, yönetim hizmetleri ve diğer faaliyetlerinin yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesinden önceki maliyetleri topluca görülebilir. Bu dağıtımda yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen dolaylı maliyet sonuçları yer almamaktadır. Destek faaliyetlerinin temel faaliyetlere yüklenmesinden önceki sonucu görme açısından bu tablodan kullanılabilir veriler elde edilebilir. Fakülte eğitim faaliyetlerinin maliyetleri üzerinden lisans, lisanüstü öğrenci maliyetleri hesaplanabilir. Bu hesaplamalar bölüm düzeyinde ayrı ayrı yapılabilir. Araştırma faaliyet maliyetlerinin bölümler düzeyinde karşılaştırmaları yapılabilir. Araştırma faaliyeti sonuçlarının birim maliyet değerleri hesaplanarak bunların verimlilikleri bölümler, fakülteler ve/veya benzer bir üniversitenin benzer bir fakültesi düzeyinde karşılaştırılabilir.

Üniversitenin mevcut muhasebe bilgi sisteminden ilgili fakültenin maliyetleriyle ilgili alınabilecek geleneksel bir raporla, yukarıda bahsedilen faaliyet esaslı dağıtım sonrası alınabilecek rapor karşılaştırması Tablo-15'de verilmiştir.

Tablo-15: Fakülte Geleneksel ve FTM Temelli Maliyet Raporu

İİBF Aylık Geleneksel Maliyet Raporu		İİBF Aylık FTM Temelli Raporu	
Akademik Per. Maaş	149.000	Eğitim Faaliyeti	139.610,08
Ek Ders	26.760	<i>İşletme</i> 66.018,83	
Akademik Teşvik Ödeneği	8.000	<i>İktisat</i> 73.591,25	
İdari Per. Maaş	40.000	Araştırma Faaliyeti	89.728,38
Sarf Malz. Bakım Giderleri.	20.000	<i>İşletme</i> 38.214,50	
Taşınır Amortisman Gideri	15.800	<i>İktisat</i> 51.513,87	
Taşınmaz Amortisman Gideri	9.375	Topluma Hizmet Faaliyeti	20.900,65
		<i>İşletme</i> 6.182,40	
		<i>İktisat</i> 14.718,25	

		Yönetmelik Hiz. ve Diğer F.	18.695,88
		İşletme 11.336,76	
		İktisat 7.359,125	
TOPLAM	268.935	TOPLAM	268.935

Kaynak: Granof, vd, Using Activity Based Costing to Manage More Effectively, 2000' den esinlenerek oluşturulmuştur.

4.3.3. Ana Maliyet Yerlerine Dağıtımla Gelen Maliyetlerin Faaliyetlere Dağıtımı

İşletme bölümüne dağıtılmış olan yardımcı maliyet yerlerinden dağıtımla gelen maliyetlerden öğrenci işleri daire başkanlığı maliyetleri sadece eğitim faaliyetine, kütüphane daire başkanlığı maliyetleri eğitim ve araştırma faaliyetine, personel daire başkanlığı, rektörlük, bilgi işlem daire başkanlığı, idari, mali işler daire başkanlığı ve sağlık, kültür, spor daire başkanlığı maliyetleri tüm faaliyetlere Tablo-12'nin son satırında yer alan akademik personel ortalama zaman verilerine göre dağıtılmıştır. İktisat Bölümüne dağıtımla gelen maliyetler faaliyetlere aynı yaklaşımla ve 25 numaralı dipnot verilerine göre dağıtılmıştır. Son olarak yardımcı maliyet yerleri için hesaplanmış taşınır ve taşınmaz amortisman giderlerinden ana maliyet yerlerine dağıtılmış olan tutarların bölüme düşen paylarının faaliyetlere yeniden dağıtım yapılmıştır. Bu dağıtım, bu aşamaya kadar yapılmış dağıtım neticesinde ortaya çıkan faaliyet maliyetleri sonuçlarını oransal olarak etkilemeyecek bir dağıtım işlemidir. Yani amortisman dağıtımından önce faaliyetlerin maliyet sonuçlarının toplam içindeki oranından hareket edilerek amortisman gideri faaliyetlere bu oranlarla ilişki kurularak yüklenmiştir. Doğrudan ve dolaylı kaynakların faaliyetlere dağıtım tablosu Tablo-16'da verilmiştir.

Tablo-16: Kaynakların Faaliyetlere Dağıtım Tablosu

	Eğitim		Araştırma	Topluma Hizmet	Yönetmel Hizmet ve Diğer	TOPLAM
	Lisans	Lisansüstü				
İşletme Bölümü						
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	35.433,38	11.469,00	25.063,87	4.031,25	7.512,5	83.510,00
Fakülte Dolaylı Maliyetleri (Amortismanlar dahil)	13.150,63	5.965,83	13.150,63	2.151,15	3.824,26	38.242,50
YMY'lerden Dağıtımla Gelen (Amort. Hariç)	29.361,20	13.319,82	27.816,82	4.457,56	7.924,6	82.880,00
<i>YMY Amort. Dağıtım Öncesi TOPLAM</i>	<i>77.945,20</i>	<i>30.754,65</i>	<i>66.031,32</i>	<i>10.639,96</i>	<i>19.261,36</i>	<i>204.632,50</i>
<i>Amortisman Esas Oranlar</i>	<i>%38</i>	<i>%15</i>	<i>%32</i>	<i>% 5,2</i>	<i>%9,8</i>	<i>%100</i>
<i>YMY Taşınır Amort.</i>	<i>446,50</i>	<i>176,25</i>	<i>376,00</i>	<i>61,10</i>	<i>115,15</i>	<i>1.175,00</i>
<i>YMY Taşınmaz Amort.</i>	<i>1.160,90</i>	<i>458,25</i>	<i>977,60</i>	<i>158,86</i>	<i>299,39</i>	<i>3.055,00</i>
İşletme Tam Maliyet Top.	79.552,60	31.389,15	67.384,92	10.859,92	19.675,90	208.862,50
İktisat Bölümü						
Fakülte Akademik Personel Maliyetleri	40.601,25	9.523,75	35.087,50	10.025,00	5.012,50	100.250,00
Fakülte Dolaylı Maliyetleri (Amortismanlar dahil)	19.007,66	4.458,58	16.426,37	4.693,25	2.346,63	46.932,50
YMY'lerden Dağıtımla Gelen (Amort.Hariç)	42.654,60	10.005,40	35.147,00	9.862,00	4.931,00	102.600,00
<i>YMY Amort. Dağıtım Öncesi TOPLAM</i>	<i>102.263,51</i>	<i>23.987,73</i>	<i>86.660,87</i>	<i>24.580,25</i>	<i>12.290,13</i>	<i>249.782,50</i>
<i>Amortisman Esas Oranlar</i>	<i>%40,95</i>	<i>%9,6</i>	<i>%34,7</i>	<i>% 9,8</i>	<i>%4,95</i>	<i>%100</i>

<i>YMY Taşınır Amort.</i>	542,59	127,21	459,78	129,82	65,60	1.325,00
<i>YMY Taşınmaz Amort.</i>	1.410,73	330,72	1.195,42	337,60	170,53	3.445,00
İktisat Tam Maliyet Top.	104.216,83	24.445,66	88.316,07	25.047,67	12.526,26	254.552,50
Fakülte Tam Maliyet Top.	183.769,43	55.834,81	155.700,99	35.907,59	32.202,16	463.415,00
Fakülte Oransal Tam Mal.	%39,7	%12,1	%33,5	%7,8	%6,9	%100

Örnek uygulamada ele alınan iktisadi ve idari bilimler fakültesinde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin tam maliyet sonuçları topluca yukarıdaki dağıtım tablosunda görülmektedir. Fakültede yardımcı maliyet yerlerinden dağıtım ile gelen kaynak maliyetleriyle birlikte toplam 463.415 TL lik tam maliyetin % 39,7'si lisans eğitim faaliyetine, %12,1'i lisansüstü eğitim faaliyetine yüklenmiştir. Toplam eğitim faaliyetinin kaynak maliyetleri içindeki payı %51,8'dir. Fakültede gerçekleştirilen araştırma faaliyetlerine yüklenen maliyetlerin oranı %33,5'dir. Bunun dışında topluma hizmet faaliyetleri nedeniyle katlanılan ortalama maliyetin toplama oranı %7,8, fakülte yönetim faaliyetleri ile diğer hizmetlerin toplama oranı %6,9'dur.

Üniversitenin mevcut muhasebe bilgi sisteminden ilgili fakültenin maliyetleri ile yardımcı maliyet yerlerinin bu fakülteye dağıtım ile elde edilebilecek geleneksel bir raporla, yukarıda bahsedilen faaliyet esaslı dağıtım sonrası alınabilecek tam maliyet raporu karşılaştırması Tablo-17'de verilmiştir.

Tablo-17: Fakülte Geleneksel -FTM Temelli Tam Maliyet Raporu

İİBF Aylık Geleneksel Maliyet Raporu		İİBF Aylık FTM Temelli Raporu	
Akademik Per. Maaş	149.000	Eğitim Faaliyeti	239.604,24
Ek Ders	26.760	<i>İşletme Lisans</i> 79.552,60	
Akademik Teşvik Ödeneği	8.000	<i>İşletme Lisansüstü</i> 31.389,15	
İdari Per. Maaş	40.000	<i>İşletme Eğitim Toplamı</i> 110.941,75	
Sarf Malz, B/Onarım Giderleri	20.000	<i>İktisat Lisans</i> 104.216,83	
Taşınır Amort. Gideri	15.800	<i>İktisat Lisansüstü</i> 24.445,66	
Taşınmaz Amort. Gideri	9.375	<i>İktisat Eğitim Toplamı</i> 128.662,42	
YMY'nden Dağıtımla Gelen	185.800	Araştırma Faaliyeti	155.700,99
YMY Taşınır Amort. Payı	2.500	<i>İşletme</i> 67.384,92	
YMY Taşınmaz Amort. Payı	6.500	<i>İktisat</i> 88.317,07	
		Topluma Hizmet Faaliyeti	35.907,59
		<i>İşletme</i> 10.859,92	
		<i>İktisat</i> 25.047,67	
		Yönetimsel Hizmetler ve Diğer F.	32.202,16
		<i>İşletme</i> 19.675,90	
		<i>İktisat</i> 12.526,26	

TOPLAM	463.415,00	TOPLAM	463.415,00
--------	------------	--------	------------

Kaynak: Granof, vd, Using Activity Based Costing to Manage More Effectively, 2000' den esinlenerek oluşturulmuştur.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Tablo-17'de yer alan rakamlardan faaliyet çıktıları düzeyinde birim maliyet verileri de hesaplanabileceği gibi, bölüm düzeyinde de yapılacak benzer hesaplama sonuçları birbirleriyle karşılaştırılarak yorumlanabilir.

Bir başka önemli husus bilimsel araştırma projelerinin maliyetlerinin hesaplanması konusudur. Faaliyet esaslı yaklaşımla hesaplanan araştırma faaliyeti maliyetlerinin dolaylı olanları dikkate alınarak, fiili araştırma kapasitesine oranlanması suretiyle bölüm düzeyinde gerçekleştirilecek araştırma projesine yüklenecek dolaylı maliyetlerin yükleme oranı daha gerçekçi bir şekilde hesaplanabilir.

Ayrıca elde edilen FTM temelli tam maliyet sonuçlarıyla bölümler arası araştırma maliyeti farklılıklarının karşılaştırmalı değerlemesi gerçekleşen araştırma çıktıları üzerinden dönemlik ya da yıllık olarak yapılabilir. Topluma hizmet, yönetsel faaliyetler ve diğer hizmetler için de bölümler arası ve/veya benzer fakülteler arası karşılaştırmalar yapılarak bu faaliyetlerin maliyet sonuçları çözümlenebilir. Böylece üniversitelerde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin maliyetlerine şeffaflık kazandırıldığı gibi verimsiz faaliyetlerin belirlenmesine ve gerekli önlemlerin alınmasına olanak sağlanarak, yönetimin karar alma faaliyetlerini destekleyici bilgiler üretilmiş olur (Bruggeman, 2010, 21-24)

Özetlemek gerekirse;

- Bölümler arasındaki faaliyet maliyetleri farklılıkları
- Öğrenci eğitim maliyeti,
- Araştırma (yayın) birim maliyeti,
- Birim maliyetlerin benzer bölüm ve fakülteler arası karşılaştırmaları,
- Bilimsel araştırma projelerinin doğrudan maliyetlerine katılacak dolaylı maliyet yükleme oranlarının hesaplanması Üniversitelerde gerçekleştirilen temel faaliyetlerin maliyetlerine şeffaflık kazandırıldığı gibi verimsiz faaliyetlerin belirlenmesine ve gerekli önlemlerin alınmasına olanak sağlama, yönetimin karar alma faaliyetlerini destekleyici bilgiler üretme gibi faydalar sıralanabilir.

Faaliyet tabanlı tam maliyetleme anlayışı üniversitelere tüm faaliyetlerin gerçek maliyetlerinin hesaplanması olanağını sunarak maliyet bilincinin

oluşturulmasına katkı verecek ve faaliyetlerin gerektireceği fonların sağlanmasında fon sağlayıcılara gerçek bilginin iletilmesini sağlayacak, böylece finansal sürdürülebilirlik hedefi gerçekleştirilecektir. Faaliyet tabanlı tam maliyetleme anlayışı üniversitelere hangi kanallara nasıl harcama yaptıklarını gösterme şansını vererek faaliyetlerin gerçek maliyetlerini şeffaf bir şekilde hesaplamak suretiyle başta devlet olmak üzere fon sağlayıcılarla üniversite arasında hesap verilebilirlik ilişkisinin güçlenmesine katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte eğitim ve araştırma gibi farklı faaliyetlerin fiyatlama kararlarına düzgün bir veri tabanı oluşturmak suretiyle üniversitelerin bu alanlarda ilişki kurdukları kişi ve kuruluşlarla pazarlık pozisyonunun güçlenmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca bu anlayış üniversitelerin stratejik hedef, vizyon ve misyonlarının gerçekleştirilmesi noktasında ihtiyaç duyulan maliyet bilgisi veri tabanı gereksinimini de karşılamış olacaktır. Özellikle üniversitelerin 5 yıllık stratejik planlarının oluşturulmasında amaç, hedef, performans göstergesi belirlemede ve maliyetlemede, kaynakların amaç ve hedeflere gerçekçi bilgilere göre dağıtımında faaliyet esaslı tam maliyetleme anlayışının faydalı olacağı şüphesizdir.

Bu çalışma yapılacak yeni çalışmalara ulusal anlamda akademik bir bakış açısı çizmek için gerçekleştirilmiştir.

KAYNAKÇA

- Badem, A.C. (2014). *Üniversitelerde Tam Maliyetleme*. Türkiye: Umuttepe Yayınları.
- Boyacıoğlu, D. (2011). Tam Ekonomik Maliyet Projesi- Akademik Personel Zamanının Tespiti için Pilot Fakültelelere Anket Uygulaması. İstanbul.
- Bruggeman, W. (2010). *Full Economic Costing Using Time Driven Activity Based Costing*. Belgium: B&M Consulting.
- Cin, D.A. (2011). Tam Ekonomik Maliyet Projesi- Akademik Personel Zaman Muhasebesi. 2.EUA Study Visit in Dresden.
- Dooley, M. (2011). Divisional Reporting at NUI Galway and Full Costing at Irish Universities. Austria: EUA Country Workshop: 28 February 2011.
- Espinasse, P. (2010a). Full Costing: An Introduction and lessons learnt from the UK and Finland. Ankara: EUA Country Workshop Turkey.
- Espinasse, P. (2010b). Full Costing: Strategic Issues and Challenges. Ankara: EUA Country Workshop Turkey,.

Estermann, T. (2010). Setting The Context: Full Costing and the Financial Sustainability of Universities, 27 September 2010, http://www.eua.be/Libraries/Country_Workshop_in_Turkey_Presentations/Thomas_Estermann_Full_Costing_and_the_Financial_Sustainability_of_Universities.sflb.ashx (Erişim Tarihi: 10.11.2013)

Esterman, T. ve Claeys-Kulik, A-L.(2013). *Financially Sustainable Universities Full Costing; Progress and Practice*. Belgium: EUA Publications. (Kitabın elektronik versiyonuna www.eua.be. sitesinden ulaşılabilir.)

Esterman, T. ve Pruvot E.B. (2011). *Financially Sustainable Universities II. European Universities Diversifying Income Streams*. Belgium: EUA Publications.

EUA, (2008). *Financially Sustainable Universities: Towards Full Costing In European Universities*. EUA Report. Belgium: EUA Publications. (Raporun elektronik versiyonuna www.eua.be. sitesinden ulaşılabilir.)

Granof, H.M., Platt, E.D., ve Vaysman, I. (2000). *Using Activity Based Costing to Manage More Efectively*. The PricewaterhouseCoopers Endowment for The Business of Government.

Lutlisky, D., ve Dragija, M. (2012). *Activity Based Costing as a Means to Full Costing- Possibilities and Constraints For European Universities, Management: Journalof Contemporary Management Issues*, Vol.17, 33-57.

Martins, A.G. (2011), *Enabling Full Costing at The University Of Coimbra*. France: EUA Country Workshop.